

# Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa w kontekście wykładni prawa

## Corporate income tax and tax justice in the context of interpretation of tax law

dr Mateusz Tchórzewski

Radca prawny, ekonomista, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego i Ekonomii Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie

### Streszczenie

Opracowanie jest poświęcone kwestii dysproporcji w zasobach ekonomicznych, jakimi dysponują poszczególne kategorie podatników, i ich wpływowi na faktyczną zdolność do dochodzenia korzystnych rezultatów wykładni prawa podatkowego. Problem ten jest analizowany z perspektywy wybranych aspektów wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez podatników, organy podatkowe oraz sądy administracyjne.

**Słowa kluczowe:** wykładnia prawa podatkowego, sprawiedliwość podatkowa, podatek dochodowy od osób prawnych.

### Abstract

This paper discusses the problem of disproportions, in terms of economic capability, that exist between certain categories of taxpayers and affect their actual ability to effectively pursue variants of interpretation of tax law that are beneficial to them. The aforementioned issue is analyzed from the point of view of specific characteristics of interpretation of tax law by taxpayers, tax authorities as well as administrative courts.

**Keywords:** interpretation of tax law, tax justice, corporate income tax.

## 1. WSTĘP

Podatek dochodowy od osób prawnych wydaje się podatkiem, dla którego kwestia sprawiedliwości podatkowej jest szczególnie istotna. Powodem tego jest jego specyfika umożliwiająca zaistnienie sytuacji, w której mogą zachodzić stosunkowo duże dysproporcje w zasobach, jakimi dysponują poszczególni podatnicy. Znaczne zasoby mogą tu stawać niektórych podatników w faktycznie uprzywilejowanej pozycji z perspektywy możliwości kształtowania korzystnych dla nich norm prawa podatkowego. Zasadniczym przedmiotem tego opracowania nie jest wpływ na proces tworzenia przepisów prawnych oraz litera obowiązujących przepisów, w szczególności w kontekście istnienia i zasadności formalnych przywilejów podatkowych. Są nim natomiast wybrane aspekty wykładni prawa podatkowego rozpatrywane w kontekście sprawiedliwości podatkowej.

## 2. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA W KONTEKŚCIE PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Kwestii sprawiedliwości podatkowej poświęcono liczne opracowania<sup>1</sup>. W doktrynie sprawiedliwość opodatkowania określa się jako superzasadę i fundament budowy racjonalnego systemu podatkowego<sup>2</sup>. Idea sprawiedliwości opodatkowania zawiera kierunkową dyrektywę adresowaną do

ustawodawcy podatkowego. Zgodnie z nią obciążenie podatkowe należy kształtować w sposób uwzględniający zarówno interes publiczny, jak i położenie ekonomiczne podatników<sup>3</sup>. Istotne jest przy tym to, by określone podatnicy nie odnosili korzyści kosztem innych podatników. Wiąże się to z postulatem wyważenia różnych sfer interesów finansowych tak, aby opodatkowanie było sprawiedliwe, dokonuje się ono bowiem zawsze czymś kosztem i na czyjąś korzyść<sup>4</sup>.

Problem sprawiedliwości jest rozpatrywany w kontekście materialnym (zasada równości opodatkowania i zasada powszechności opodatkowania) oraz w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej)<sup>5</sup>.

Powszechność opodatkowania oznacza tu, że podatek jest świadczeniem ustanawianym nie dla poszczególnych podmiotów, lecz dla wszystkich, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy. W związku z tym podatkowa ingerencja w sferę praw i wolności ekonomicznych ma prawną legitymację wówczas, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz dobra wspólnego. Powszechność opodatkowania doznaje naruszenia, gdy ustawodawca traktuje pewną grupę podatników inaczej niż pozostałych, mimo że nie ma między nimi istotnych różnic<sup>6</sup>.

Równomierność opodatkowania wiąże się z kwestią zdolności płatniczej. Podatnik powinien płacić podatki zgodnie z

indywidualnym poziomem możliwości ich poniesienia. Możliwość poniesienia podatku jest tu pochodną wartości i wielkości ekonomicznych odnoszonych do sytuacji podatnika. Równe opodatkowanie, w sensie prawnym, jest odmiennym opodatkowaniem według ekonomicznej zdolności płatniczej<sup>7</sup>. W innym ujęciu zasada równości (niedyskryminacji) zakłada takie samo traktowanie podmiotów znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej oraz jest elementem ustrojowej zasady sprawiedliwości i powszechności opodatkowania<sup>8</sup>.

Zasadne jest rozpatrywanie tej kwestii w kontekście fenomenu grup nacisku (grup interesu, lobbingu), których oddziaływaniu jest poddane prawo podatkowe, a które zmierzają do uzyskiwania przywilejów podatkowych<sup>9</sup>. Można, jak się wydaje, przyjąć, że zdolność do wywierania ww. nacisków jest co do zasady wprost proporcjonalna do siły ekonomicznej odpowiednich podatników (kategorii podatników).

Należy mieć w tym kontekście w szczególności na uwadze problemy międzynarodowej konkurencji podatkowej oraz erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (ang. *base erosion and profit shifting* – BEPS). Związane z nimi możliwości łagodzenia (unikania) ciężaru podatkowego można uznać za dostępne dla stosunkowo silnych ekonomicznie podmiotów (dotyczy to w szczególności międzynarodowych korporacji, ale również osób fizycznych dysponujących znacznymi zasobami). W zakresie tego rodzaju podmiotów prowadzących działalność gospodarczą istotnym wątkiem jest także mobilność kapitału, która przyczynia się do wymuszania przywilejów podatkowych dla tych, którzy są w stanie stosunkowo łatwo relokować swoją rzeczywistą działalność gospodarczą do jurysdykcji oferującej korzystniejsze warunki opodatkowania. Fenomen ten istnieje obok praktyk polegających na prowadzeniu rzeczywistej działalności w jednej jurysdykcji, a faktycznym wykazywaniu wynikających z niej dochodów w innej jurysdykcji oferującej korzystne warunki opodatkowania. W literaturze wskazuje się, że rozwój międzynarodowego przepływu osób, kapitałów i dóbr zwiększył możliwości uchylania się od podatków. Z tego powodu Unia Europejska ma tracić około 1 bln euro rocznie środków publicznych, co stanowi ogólną kwotę przekraczającą wydatki państw członkowskich na opiekę zdrowotną oraz czterokrotną kwotę wydatkowaną na edukację<sup>10</sup>.

Jednym z kluczowych pojęć z perspektywy sprawiedliwości podatkowej są przywileje podatkowe. W literaturze przedmiotu ulgi i zwolnienia określa się jako wyraz uprzywilejowania w podatkach. Oznaczają one zmniejszenie ciężaru podatku lub zmniejszenie zakresu opodatkowania w odniesieniu do wybranego, spełniającego określone warunki, grona podatników<sup>11</sup>. Kiedy rozpatruje się przywileje podatkowe z perspektywy postulatu równomierności opodatkowania, zakładającego, że podatnicy powinni płacić podatki zgodnie z indywidualnym poziomem możliwości ich poniesienia, można je – jak się wydaje – podzielić na dwie zasadnicze kategorie: formalne przywileje podatkowe i nieformalne przywileje podatkowe.

Formalne przywileje podatkowe wynikają tu z przepisów, które wprost je konstytuują. Są to w szczególności ulgi podatkowe, zwolnienia podatkowe i preferencyjne stawki podatkowe. Tego rodzaju przywileje podatkowe mają zasadniczo charakter jawny – ich wprowadzenie i funkcjonowanie jest

stosunkowo czytelne tak na etapie tworzenia, jak i na etapie stosowania prawa<sup>12</sup>.

Nieformalne przywileje podatkowe co do zasady wynikają z norm prawnych rozproszonych po różnych przepisach, nieidentyfikowanych wprost jako przepisy wprowadzające przywileje podatkowe, zawartych niekoniecznie w jednym akcie normatywnym, a nawet nie w systemie prawa jednego państwa (terytorium). Tego rodzaju przywileje mają nierzadko charakter ukryty – ich istnienie nie musi być czytelne ani na etapie procesu tworzenia prawa, ani jego stosowania. Przywileje podatkowe tego rodzaju są trudne do oceny, jeśli chodzi o ich skalę. Są zarazem stosunkowo łatwe do zaakceptowania dla opinii publicznej, często niemającej świadomości ich istnienia. Przyczyniają się one do pewnego zafałszowania świadomości podatkowej i stosunkowo słabo zauważalnego naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej.

Problematyka wykładni prawa podatkowego wydaje wiązać się w ważny sposób z każdym rodzajem ww. przywilejów.

Sprawiedliwość podatkowa nigdy nie była podstawowym motywem kształtowania systemu podatkowego, a podatki niezależnie od epoki spełniały funkcję zapewniania władzy publicznej niezbędnych środków<sup>13</sup>. Wydaje się jednak, że historycznie można wyróżnić okoliczności, kiedy system podatkowy był kształtowany przez swoiście rozumianą (w pewnym sensie wypaczoną) sprawiedliwość podatkową. Bywała ona nierzadko rozumiana przez pryzmat poglądów i interesów podmiotów (grup, osób) mających w danym momencie zasadniczy wpływ na kształt szeroko rozumianej polityki państwa. Tak swoiście pojmowana sprawiedliwość wyrażała się m.in. w formalnych przywilejach podatkowych<sup>14</sup>. Tego rodzaju zjawiska wiążą się z ryzykiem wystąpienia procesów, w ramach których silne ekonomicznie grupy podmiotów uzyskują wpływ na kształt prawa podatkowego, co z kolei przyczynia się do dalszego zwiększania się ich zasobów (nieradko przy jednoczesnym uzyskaniu przewagi konkurencyjnej), co z kolei może się przekładać na dalsze zwiększenie wpływu na prawo podatkowe<sup>15</sup>.

### 3. SPECYFIKA WYKŁADNI PRAWA A ZASOBY PODATNIKA

Problematykę wykładni prawa podatkowego wiąże się z funkcjonowaniem prawa i stosowaniem jego przepisów, które są punktem wyjścia do ustalenia obowiązujących norm prawnych, kształtujących stosunki prawnopodatkowe<sup>16</sup>. Ważnymi cechami prawa podatkowego są jego ingerencyjny charakter oraz ścisły związek z gospodarką (uwarunkowanie prawami i prawidłowościami ekonomicznymi)<sup>17</sup>. Wskazuje się jednocześnie, że wydane przepisy stanowią podstawę uznania określonych norm za prawnie obowiązujące dopiero w następstwie ich egzegezy – napis nie jest znakiem, dopóki nie przypisuje mu się jakiegoś sensu. Przepis prawny może być zbliżony kształtem do normy postępowania, w rozwiniętej postaci stwierdzając kto, kiedy i jak ma postępować, gdzie sens zawartych w takim przepisie zwrotów jest w przybliżeniu jednoznaczny w danym języku etnicznym. Wówczas nie dostrzega się procesu interpretacji przepisu (*clara non sunt interpretanda*). W istocie w takich okolicznościach odkodowanie normy prawnej z przepisów prawnych nie sprawia trudności ani nie budzi wątpliwości. W praktyce jednak zupeł-

nie jednoznaczne przyporządkowanie normy prawnej przepisowi prawnemu na gruncie językowych reguł wykładni jest czymś wyjątkowym, a przypadków prostej (mechanicznej) subsumcji jest niewiele<sup>18</sup>.

Z powyższym wiąże się kwestia specyfiki wykładni prawa podatkowego. W tym zakresie w doktrynie przedmiotu można – jak się wydaje – zidentyfikować dwie grupy poglądów. Pierwsza podkreśla to, że prawo podatkowe zasadniczo nie cechuje się szczególnymi, właściwymi dla siebie metodami wykładni<sup>19</sup>. W tym ujęciu uznaje się jednak pewną specyfikę wykładni prawa podatkowego, która polega nie na doborze metod i środków interpretacji, ale na określonym nastawieniu i oczekiwaniach wobec rezultatów interpretacji<sup>20</sup>. Druga grupa poglądów nieco silniej podkreśla istnienie szeregu szczególnych rozwiązań w kontekście wykładni prawa podatkowego. Dotyczy to założenia o wyjątkowej roli elementów statycznych i pewnej marginalizacji elementów wykładni dynamicznej<sup>21</sup>. Należy to zestawić z dosyć szeroko akceptowanym poglądem o stosunkowo daleko idącej niejednoznaczności i złożoności przepisów prawa podatkowego. Jeżeli założy się trafność tego poglądu, można stwierdzić, że w wielu przypadkach będą istnieć wysoce zróżnicowane warianty norm prawnych, które będą możliwe do rekonstrukcji z danych przepisów prawa podatkowego.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych sytuację mogą czynić szczególnie złożoną kwestie związane z międzynarodowym prawem podatkowym i szkodliwą międzynarodową konkurencją podatkową<sup>22</sup>. Można w związku z tym stwierdzić, że ważną cechą prawa podatkowego jest możliwość wynikania jego norm z licznych przepisów, które mogą być rozproszone nie tylko w przepisach zawartych w różnych aktach normatywnych prawa krajowego, ale również prawa unijnego, umów międzynarodowych, w końcu prawa krajowego państw (terytoriów) trzecich. Trzeba dodać, że systemy prawne tych państw (terytoriów) nierzadko są konstruowane w sposób wrogi wobec realizacji przez polskie prawo podatkowe jego funkcji fiskalnej.

W tym kontekście na uwagę zasługuje także formułowany w doktrynie pogląd, zgodnie z którym stosowanie prawa podatkowego bezpośrednio przez podmioty tego prawa oraz przez organy władzy (administrację rządową i samorządową oraz sądy) w postępowaniach jurysdykcyjnych stanowi najważniejsze zjawisko w triadzie zjawisk stanowienia, interpretacji i stosowania prawa. Zarazem treść zastosowanych faktycznie norm prawnych często różni się od prawa zamierzonego (wynikającego z woli prawodawcy). W takim ujęciu w prawie podatkowym sprawowanie władzy polega przede wszystkim na możliwości narzucenia w konkretnej sprawie požądanej wersji treści normy prawnej. Zarazem każdy wystarczająco szczegółowy i często zmieniający się dział prawa stanowionego z istoty generuje różnice poglądów prawnych w stosunku do treści nie tylko norm prawnych, ale również samych przepisów<sup>23</sup>. Poszukując treści normy prawnej drogą analizy przepisu prawa podatkowego, podatnik zasadniczo kieruje się swoimi interesami majątkowymi i poszukuje normy zgodnej z treścią przepisu, w związku z którą podlega możliwie jak najmniejszym ciężarom podatkowym. Jeżeli przepis prawa jest stosowany w procedurach jurysdykcyjnych przez organy administracji, często wybór warunków normy prawnej

jest przedmiotem negocjacji toczonych między podatnikiem a władzą. Wydawana jest w tym kontekście decyzja wyrażająca pogląd prawny co do treści normy, która to norma może być zmieniona przez sąd administracyjny wydający wyrok dotyczący tej decyzji<sup>24</sup>. Wydaje się zarazem, że różni podatnicy mają różną rzeczywistą możliwość obrony swoich stanowisk, także w kontekście ewentualnych postępowania sądowoadministracyjnych. Z tej perspektywy warto przytoczyć myśl, zgodnie z którą organy władzy wykonawczej powinny szanować poglądy prawne podatników, jeżeli działają oni w dobrej wierze<sup>25</sup>. Myśl ta wydaje się istotna także z perspektywy faktycznej nierównowagi, która może zachodzić między różnymi kategoriami podatników w kontekście rzeczywistych możliwości forsowania korzystnych wariantów norm prawnych w ramach obowiązujących przepisów prawa podatkowego.

#### 4. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Rezultaty procesu wykładni prawa podatkowego wydają się w wielu przypadkach w istotnej części zależeć od nakładów poniesionych na jego przeprowadzenie. Przez nakłady należy tu rozumieć dostęp do specjalistycznej wiedzy i umiejętności oraz stopień ich zastosowania na etapie planowania działań i ewentualnych postępowania jurysdykcyjnych. *Ceteris paribus* strona mająca większy dostęp do pomocy wysoce wykwalifikowanych specjalistów może mieć większą zdolność do uzyskania korzystnego dlań wariantu normy prawnej, zawartej w przepisach prawa podatkowego. Problem wydaje się szczególnie wyrazisty, gdy treść normy prawnej wynika nie tylko z przepisów prawa krajowego, lecz także przepisów innego państwa (państw, terytoriów), prawa unijnego oraz pewnego ususu, niekoniecznie wprost określonego w przepisach prawa. W związku z tym podatnik dysponujący znacznymi zasobami będzie miał typowo szerszy (pewniejszy) dostęp tak do formalnych, jak i do nieformalnych przywilejów podatkowych. Można w związku z tym postawić pytanie, czy tego rodzaju dysproporcje w faktycznych możliwościach dokonywania wykładni prawa nie powinny być rozpatrywane, same w sobie, jako swojego rodzaju nieformalny przywilej podatkowy.

Zarysowaną problematykę można, jak się wydaje, rozpatrywać jako stan rzeczy niespójny z postulatem równości opodatkowania. Nasuwa się w związku z powyższym postulat odnośnie do wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez organy podatkowe i sądy. Zgodnie z tym postulatem poglądy prawne (interesy) słabych ekonomicznie podatników działających w dobrej wierze zasługują na szczególną ochronę w kontekście dokonywanej wykładni przepisów prawa podatkowego<sup>26</sup>.

#### Przypisy

<sup>1</sup> Zob. m.in.: T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5; J. Glińiecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5; J. Gluchowski, *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego w Polsce*, „Glosa” 1997, nr 1; A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, z. 3; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe, w: System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010; J. Szolno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w

Katowicach" 2016, nr 294; J. Marusik, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, „Studia BAS” 2018, nr 2; M. Sosnowski, *Sprawiedliwość podatkowa a zjawisko szarej strefy*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3.

- <sup>2</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, dz. cyt., s. 126.
- <sup>3</sup> Tamże, s. 127.
- <sup>4</sup> A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw...*, dz. cyt., s. 28.
- <sup>5</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, dz. cyt., s. 116.
- <sup>6</sup> A. Gomułowicz, *System podatkowy*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 331-332.
- <sup>7</sup> Tamże, s. 333.
- <sup>8</sup> J. Rudowski, *Zasady ogólne prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 2-4, s. 11.
- <sup>9</sup> W. Modzelewski, *Podatki „urynkowione”, czyli słowo o liberalnej demokracji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2, s. 89; A. Gomułowicz, *System podatkowy...*, dz. cyt., s. 333-334.
- <sup>10</sup> E. Cisowska-Sakrajda, 5.1.3. *Znaczenie dochodzenia należności pieniężnych w drodze wzajemnej pomocy*, w: *Administracyjne postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające – zagadnienia szczegółowe* (System Prawa Administracyjnego Procesowego, t. 3, cz. 2), D.R. Kijowski (red.), Warszawa 2020.
- <sup>11</sup> J. Szolno-Koguc, dz. cyt., s. 170.
- <sup>12</sup> Warto zaznaczyć tu, że formalnie przywileje podatkowe nie muszą mieć charakteru rzeczywistego (substancjalnego) w tym znaczeniu, że próba skorzystania z nich może w pewnych okolicznościach nie tylko nie przynieść korzyści podatnikowi, ale wręcz wiązać się dlań z pewnymi zagrożeniami.
- <sup>13</sup> A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw...*, dz. cyt., s. 28.
- <sup>14</sup> Przykładowo w I Rzeczypospolitej, jak wiadomo, stany uprzywilejowane były od podatków w zasadzie zwolnione, a szlachta była stanem uchwalającym prawa i podatki. Zob. J. Bardach, w: J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2003, s. 194, 236.
- <sup>15</sup> Ciekawym, historycznym przykładem lobbingu przeciwko zmianom prawa podatkowego, zmierzającym do pełniejszej realizacji sprawiedliwości podatkowej, było oprostowywanie zmian sposobu ściągania podatku wprowadzonego w I Rzeczypospolitej w pierwszej połowie XVII w. Zmiany dotyczyły ściągania podatku nie od łanu chłopskiego, ale od dymu (domu w miastach i na wsi). Podymne utrudniało uchylanie się od obciążeń podatkowych w wielkich dobrach ziemskich na ziemiach ruskich. Uchylenie to przed zmianami następowało w sposób tak daleki, że „zaledwie dziesiątą część dochodu, jaki by należytego oszacowania wynikał, opłacały”. Podymne zostało ograniczone tylko do Korony (nie wprowadzono go w Wielkim Księstwie Litewskim). Zob. A. Nowak, *Dzieje Polski. Tom 5. 1572-1632. Imperium Rzeczypospolitej*, Kraków 2021, s. 424-425.
- <sup>16</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego...*, L. Etel (red.), dz. cyt., s. 431.
- <sup>17</sup> Tamże, s. 434.
- <sup>18</sup> Zob. Z. Ziemiński, *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 4, s. 45.
- <sup>19</sup> Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 13; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 31; H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 283; H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, w: *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2012, s. 101.
- <sup>20</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, dz. cyt., s. 437.
- <sup>21</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, dz. cyt., s. 261.
- <sup>22</sup> Zob. R. Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011.
- <sup>23</sup> W. Modzelewski, *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 579, 21 września 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/>, dostęp: 10.05.2022.
- <sup>24</sup> Tamże.
- <sup>25</sup> W. Modzelewski, *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019, s. 17.
- <sup>26</sup> Pewną pomocą w identyfikacji tego rodzaju słabych ekonomicznie podatników mogą być pojęcia małego przedsiębiorstwa i mikroprzed-

siębiorstwa. Zgodnie z art. 2 załącznika I do rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1, ze zm.) małe przedsiębiorstwo definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 10 mln euro. Mikroprzedsiębiorstwo definiuje się tu jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 10 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 2 mln euro.

## Bibliografia

### Literatura

- Administracyjne postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające – zagadnienia szczegółowe* (System Prawa Administracyjnego Procesowego, t. 3, cz. 2), D.R. Kijowski (red.), Warszawa 2020.
- Bardach J., Leśnodorski B., Pietrzak M., *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2003.
- Bitner M. i in., *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Cisowska-Sakrajda E., 5.1.3. *Znaczenie dochodzenia należności pieniężnych w drodze wzajemnej pomocy*, w: *Administracyjne postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające – zagadnienia szczegółowe* (System Prawa Administracyjnego Procesowego, t. 3, cz. 2), D.R. Kijowski (red.), Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., *Prawo podatkowe*, w: *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2012.
- Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5.
- Głuchowski J., *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego w Polsce*, „Glosa” 1997, nr 1.
- Gomułowicz A., *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, z. 3.
- Gomułowicz A., *Prawo podatkowe*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *System podatkowy*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Litwińczuk H., *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Marusik J., *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, „Studia BAS” 2018, nr 2.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Modzelewski W., *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019.
- Modzelewski W., *Podatki „urynkowione”, czyli słowo o liberalnej demokracji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2.
- Nawrot R., *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011.
- Nowak A., *Dzieje Polski. Tom 5. 1572-1632. Imperium Rzeczypospolitej*, Kraków 2021.
- Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2012.
- Rudowski J., *Zasady ogólne prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 2-4.
- Sosnowski M., *Sprawiedliwość podatkowa a zjawisko szarej strefy*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3.
- System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Szolno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.
- Ziemiński Z., *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 4.



Źródła internetowe

Modzelewski W., *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 579, 21 września 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/>, dostęp: 10.05.2022.

Akty prawne

Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1, ze zm.